



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 07 de agosto de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.369

Recurso nº 93.698 - IRPJ - EX.: 1986

Recorrente LEONEL HEITOR CUNHA & HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA
"SOCIEDADE DE FATO"

Recorrido DRF no RIO DE JANEIRO (RJ)

IRPJ - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Ainda que tenham os sócios se aproveitado da empresa para contrabandear mercadorias, uma vez que as notas fiscais de venda dessas mercadorias foram emitidas pela empresa, que negociou a operação, não há que se falar em "sociedade de fato" para o fim de se penalizar diretamente os sócios, no âmbito do imposto de renda, pois tal procedimento envolve erro na identificação do sujeito passivo.

Recurso a que se acolhe a preliminar de nulidade do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LEONEL HEITOR CUNHA & HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA "SOCIEDADE DE FATO".

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, por erro na identificação do sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 1989

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ DUALMA BARBOSA BEZERRA PINTO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

10 AGO 1989

, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con
s: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FI
CO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBER
VA MACEIRA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONI
SOS COSTA DE OLIVEIRA.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13705/000.237/86-85
RECURSO Nº 93.698
ACÓRDÃO Nº 103-09.369
RECORRENTE: LEONEL HEITOR CUNHA & HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA
 "SOCIEDADE DE FATO"

R E L A T Ó R I O

LEONEL HEITOR CUNHA & HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA
- SOCIEDADE DE FATO, que teve por centro de operações a cidade do Rio de Janeiro, não se conformando com a decisão de fls. 697/707, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente caso teve início com a impugnação ao lançamento levado a efeito em razão de levantamento efetuado com base no art. 676, inciso I, do RIR/80, por não ter o contribuinte apresentado a declaração de rendimentos da pessoa jurídica do exercício de 1985. Arbitrou a fiscalização o lucro, com base no art. 399, inciso I, do RIR/80 e a multa foi aplicada com base no art. 728, III, do mesmo Regulamento, por ter o contribuinte se valido de meios fraudulentos, ou seja, utilização de notas frias, para acobertar a entrada ilegal de mercadorias estrangeiras no país e por ter emitido notas fiscais falsas (em nome de outras empresas) na venda dessas mercadorias no mercado interno. A demonstração do lucro arbitrado obedeceu ao seguinte:

<u>Operações</u>	<u>Receita bruta</u>	<u>%</u>	<u>Lucro arbitrado</u>
Vendas de mercadorias	2.718.388.356	15	407.758.253
Prestação de serviços	<u>39.844.255</u>	30	<u>11.953.276</u>
Totais	2.758.232.611		419.711.529

No Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 131, foi dito, em resumo o seguinte:

1. HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA e LEONEL HEITOR CUNHA são sócios, da empresa POLYMERS DO BRASIL COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA., bem como da empresa ZIPA COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. juntamente com o Sr. GERARD MARIE RENE ROELANDT ,



e sócios de fato da empresa EQUITÉCNICOS COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. supostamente estabelecida em São João de Meriti, mas estabelecida de fato no mesmo endereço da POLYMERS;

2. em diligência empreendida no endereço da empresa POLYMERS e em operação conjunta com o Departamento de Polícia Federal apreendeu a fiscalização vasta documentação das empresas em apreço, sobretudo da empresa EQUITÉCNICOS;

3. ao iniciar o levantamento da documentação apreendida, observou a fiscalização que, apesar de constar no contrato social da empresa EQUITÉCNICOS os Srs. Augusto Lourenço de Souza e José Antonio Duarte Barcellos como sócios responsáveis pela empresa, esta era, na verdade, gerida pelos Srs. Leonel e Henrique;

4. ao diligenciarem junto aos supostos sócios da empresa EQUITÉCNICOS, ficaram sabendo os fiscais federais que o Sr. José Antonio Duarte Barcellos sofre de distúrbios mentais, pelo que constataram o Sr. Augusto Lourenço de Souza, o qual afirmou que apenas assinara o contrato social da empresa EQUITÉCNICOS, sendo-lhe prometido à época uma gratificação, que nunca recebera de fato, não responsabilizando por atos praticados em seu nome na referida empresa. O Sr. Lourenço trabalha, realmente, como maçariqueiro, na empresa NTA REPAROS NAVAIS LTDA. e é, praticamente, analfabeto;

5. entre os documentos apreendidos, havia um Livro de controle de pedidos contratados no exterior junto à agência de carga SEARS SCHENKERS SERVICES INC., encomendados em nome da empresa ZIPA COM. IMP. e EXPORT. LTDA. As mercadorias eram introduzidas irregularmente no País como "partes e peças de uso exclusivo em aeronaves", estando, portanto, isentas de Guias de Importação, mas, na verdade, a empresa ZIPA introduzia no País, com este artifício, qualquer mercadoria estrangeira. As mercadorias vinham consignadas às empresas RIAI INSTRUMENTOS DE AERONAVES E INDÚSTRIA LTDA., TELMA DISTRIBUIDORA DE PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA.,



LOAR INDÚSTRIA AERONÁUTICA LTDA., BRIK-TEK DO BRASIL LTDA., A.E.I. DO BRASIL LTDA. e MERCÚRIO SRL (PARAGUAI). Ao chegarem ao Brasil, pelo aeroporto do Rio de Janeiro-Galeão, através da companhia aérea SAS a grande maioria (de Nova Iorque para o Rio, via Copenhagen), as mercadorias eram remetidas aos adquirentes algumas vezes sem emissão de documentação fiscal, mas normalmente faturadas em nome da empresa EQUITÉCNICOS, ficando o faturamento sob responsabilidade do Sr. SYLVIO ANTONIO MACHADO DE MENDONÇA, funcionário dos Srs. LEONEL HEITOR CUNHA E HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA;

6. as mercadorias introduzidas no País de modo fraudulento por estes dois senhores, eram faturadas em geral pela empresa EQUITÉCNICOS, com a finalidade de ficarem livre de penalidades, já que ante eles se antipunha uma empresa.

As fls. 6 encontra-se Termo de Declaração, no qual está assinalado que a fiscalização se dirigiu até a empresa ZIPA COM. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e tomou depoimento do Sr. Silvio Antonio Machado de Mendonça, o qual declarou que:

1. não possui no estabelecimento da ZIPA os livros e documentos contábeis e fiscais exigidos pela legislação vigente;

2. que as empresas ZIPA, POLYMERS e EQUITÉCNICOS não possuem quaisquer documentos de importação (DI) das mercadorias de origem estrangeira relacionadas nas conta fiscais de emissão das empresas;

3. desconhece como as ditas mercadorias são introduzidas no território nacional;

4. na condição de técnico em contabilidade tem conhecimento que as notas fiscais apreendidas pela fiscalização estão em desacordo com as normas vigentes, desconhecendo a existência de autorização para impressão de documentos das referidas notas fiscais;



5. desconhece a existência de outros estabelecimentos das empresas acima apontadas que funcionem como depósitos das mercadorias de procedência estrangeira vendidas pelas empresas citadas.

No Termo de Declaração de fls. 27, o Sr. AUGUSTO LOURENÇO DE SOUZA declarou que efetivamente assinou o contrato de constituição da empresa EQUITÉCNICOS, mas que desconhece o outro sócio e bem como o estabelecimento onde funciona a empresa, não se responsabilizando pela emissão de qualquer documento em nome dessa empresa e não sabe explicar por que foram encontrados documentos emitidos pela EQUITÉCNICOS no escritório da POLYMERS.

No extenso relatório de auditoria fiscal de fls. 653/663, entre outras coisas assinalaram os fiscais que os Senhores LEONEL HEITOR CUNHA e HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA serviram-se, ainda, das empresas ELETRO MECÂNICA HARTWELL LTDA., de Nova Iguaçu, da TRIPARTS COMERCIAL LTDA., de São Paulo, da ALPHADATA ELETROMECHANICA LTDA., do Rio de Janeiro, da CONECTROL - IMPORTADORA DE PEÇAS E COMPONENTES LTDA., de Brasília, da COMERCIAL IMPORT. E EXPORT. OCIDENTAL LTDA., de Manaus, em nome das quais emitiram notas fiscais de vendas das mercadorias estrangeiras introduzidas ilegalmente no País. Para dar foros de legalidade às suas transações aqueles negociantes usavam o nome ZIPA, mas para entregar a mercadoria e efetivar o faturamento a ZIPA se reservava o direito de, em caso de necessidade, o fazer por intermédio de uma de suas coligadas. Essas "coligadas", entre as quais se incluem as acima arroladas, nada mais eram do que alternativas utilizadas para a emissão de notas fiscais de forma dispersiva, com o propósito de criar dificuldades à fiscalização, inclusive, com a sua falsificação.

As mercadorias vendidas pela ZIPA de São Paulo tiveram a cobertura de notas fiscais supostamente emitidas pelas empresas antes citadas. Assim, as notas fiscais de compras de mercadorias escrituradas no Livro Registro de Entradas da ZIPA de São Paulo eram todas falsas. Por outro lado, a empresa ZIPA-SP não era a principal vendedora das mercadorias estrangeiras introduzidas ilegalmente no País pelos dois negociantes citados, mas ape-

nas utilizada como qualquer outra para realizar vendas naquele Estado. Tanto assim que o Livro Caixa só registra pagamentos de pro labore e participação nos lucros dos Srs. Leonel e Henrique. As vendas daquelas mercadorias eram negociadas diretamente pelos dois senhores em nome da ZIPA e por eles recebidas pessoalmente ou por pessoas por eles credenciadas. O que havia, pois, eram uma sociedade de fato que a tudo provia, desde a importação até a entrega das mercadorias.

Foi dito, ainda, no referido relatório de auditoria, às fls. 660: "Em que pesem os inúmeros artifícios utilizados pelos dois negociantes incriminados, muitas vezes recorrendo até à fraude, seja para dar cobertura às mercadorias estrangeiras introduzidas ilegalmente no País, seja para legalizar as suas vendas por meio de firmas "fantasmas", o fato é que todas as mercadorias mencionadas nas notas fiscais anexadas a este processo estão registradas no Livro de Controle de Mercadorias Importadas (fls. 63/84). Portanto, as vendas relacionadas no quadro de fls. 5 são verdadeiras; falsos são muitos dos documentos que as amparam, como foi visto."

Acrescentaram: "Aquele livro era utilizado pelos dois negociantes para manter o controle das mercadorias ilegalmente importadas, onde os pedidos feitos aos fornecedores estrangeiros eram registrados em ordem numérica prefixada pela letra "Z", inicial da forma ZIPA-Comercial Importadora e Exportadora Ltda., sediada em São Paulo (SP), em cujo nome as mercadorias eram encomendadas..."

Informaram os fiscais, também, que com base nesses elementos e no exame da correspondência apreendida foi possível identificar grande parte das mercadorias introduzidas ilegalmente no País nas notas fiscais de vendas no mercado interno emitidas por várias firmas vinculadas aos dois negociantes, como dá conta o quadro de fls. 384/388. Não obstante, não conseguiu a fiscalização fazer levantamento das vendas realizadas durante o ano de 1983, as vendas efetuadas no ano de 1985 só serviram de subsídio



para apuração do lucro tributável no exercício de 1986. Entretanto, grande parte das vendas realizadas durante o ano de 1984, base do exercício de 1985, pode ser levantada, o que permitiu a elaboração do quadro da receita bruta, sob a epígrafe VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, que consta às fls. 05. Este resultado, por sua vez, ensejou o arbitramento do lucro tributável no ano de 1984, exercício de 1985, objeto do presente auto de infração.

Na impugnação de fls. 667 disseram os autuados que houve muita pressão por parte da SRF na presente tributação, visando, unicamente, aumentar as receitas da União. Não existe qualquer sociedade de fato. Em nenhum momento foram apresentadas provas para a existência de uma sociedade de fato entre os Srs. Leonel e Henrique. O embasamento calcado no art. 676, I, do RIR/80, só serve para os casos em que uma empresa não apresenta declaração de rendimentos, o que não é o caso presente.

Acrescentaram que a simples utilização de um mesmo imóvel por dois ou mais profissionais, para o exercício individual de suas atividades não caracteriza pessoa jurídica, no caso uma "sociedade de fato", ainda que os profissionais possuam, em comum, os mesmos auxiliares. Por outro lado, por força do art. 12 do Decreto-lei nº 1.510/76, quando se dá a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica a primeira está obrigada a manter escrituração contábil completa, o que praticamente não ocorreu com a impugnante, posto que não foi apresentada qualquer escrituração em comum por aquelas duas pessoas jurídicas. Outros absurdo é a receita bruta atribuída aos dois senhores citados pela fiscalização, os quais desconhecem totalmente essa receita.

Entenderam, finalmente, que seria despiciante discutir o lançamento feito, pois não há fundamentos jurídicos e nem provas por parte da fiscalização da ocorrência da receita que está sendo atribuída ao contribuinte, bem como não há provas de que as duas pessoas físicas formam uma sociedade de fato. Além disso, a multa aplicada foi de 150%, que pressupõe a existência de fraude, coisa que não ocorreu.



As fls. 692/696 foi inserida a informação fiscal, que descreveu, mais uma vez, como agiram estes dois senhores e como realmente compuseram uma sociedade de fato.

As fls. 697/704 inseriu-se nova informação fiscal propondo a manutenção da autuação.

O Delegado da Receita Federal negou acolhida à impugnação, em decisão assim ementada:

"Pessoas físicas que se associam para a prática sistemática e habitual de atos de comércio se enquadram como "sociedade de fato", arbitrando-se o lucro de suas transações de acordo com as disposições que regem o tributo.

Os atos e fatos praticados à margem da Lei com a finalidade de eximir-se do pagamento do tributo, constituem crime de sonegação fiscal.

Intimações dirigidas às pessoas físicas que realizaram as transações de comércio as enquadram como "sociedade de fato" e dão origem ao procedimento de ofício."

Nas razões de decidir o julgador incorporou à decisão o entendimento da informação de fls. 697/704. De resto, considerou que as reiteradas práticas de operações de comércio realizadas pelas pessoas físicas LEONEL HEITOR CUNHA e HENRIQUE ALBERTO MEZIAT LESSA, com a finalidade de se eximirem do pagamento de tributos os enquadram na categoria de sociedade de fato, cujos lucros são passíveis de arbitramento. Essas pessoas foram intimada, por várias vezes, para prestarem esclarecimentos acerca de suas atividades ilegais e as operações por elas realizadas constituem hipótese de sonegação fiscal.

As duas pessoas apresentaram recurso voluntário alegando, preliminarmente, que o próprio julgador afirmou, no item 2 da decisão que as pessoas físicas não comerciavam as mercadorias através de empresas legalmente registradas em seu nome e o fato



de colocarem no mercado produtos introduzidos ilegalmente no país já os caracteriza como pessoa jurídica, embora de direito faltas sem as formalidades extrínsecas e intrínsecas, isto é, o registro de empresa e a prévia licença para a importação dos produtos de acordo com as exigências dos órgãos diretamente relacionados com a matéria. Nota-se, portanto, que o Fisco pretende transformar as pessoas físicas dos recorrentes na pessoa jurídica emitente de notas fiscais, embora reconheça que as transações comerciais eram realizadas por firmas devidamente constituídas atribuindo a esses, no entanto, a entrega a consumo de mercadorias estrangeiras. Reconhece, no entanto, que faltam as formalidades extrínsecas e intrínsecas para que essas pessoas físicas se transformem em sociedade. Nega, pois, a possibilidade de essas duas pessoas físicas serem sujeitos passivos da obrigação tributária.

Citou, a propósito, o Acórdão nº 201.64.094, assim ementado:

"Infração verificada em firma regularmente existente. Incabível a lavratura de auto de infração em que são eleitos como sujeitos passivos as pessoas dos sócios, em vez de a firma fiscalizada, ressalvada, contudo, a responsabilidade pessoal daqueles sócios, mas nos termos no CTN. Ação fiscal nula, por ilegitimidade de parte."

Assim, arguem a preliminar de ilegitimidade passiva.

Quanto ao mérito, deve-se atentar para o fato de que as diligências tiveram como objetivo a empresa ZIPA COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. Outras, no entanto, também foram localizadas tais como a POLYMERS, a EQUITÉCNICOS e outras que teriam sido utilizadas pelos recorrentes para seus negócios particulares. Ora a habitualidade na prática de atos de comércio não vem corroborada pelas provas dos autos. A pretendida sociedade de fato não emitiu qualquer nota fiscal de saída, simplesmente porque a nada deu saída, visto que nunca existiu, pois na ver



dade quem as emitiu foram as empresas fiscalizadas. Além do mais, as sociedades de fato, segundo o Código Comercial, só são admitidas quando não existe a constituição regular da pessoa jurídica.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 30.12.88 (AR de fls. 710), enquanto a protocolização deste ocorreu em 17.01.89 (doc. de fls. 711).

Entendo se deva acolher a preliminar levantada pelos recorrentes, que invocaram erro na identificação do sujeito passivo.

A fiscalização, com a criação da figura da sociedade de fato, reproduziu em Direito Tributário, de certa forma, a figura conhecida em Direito Comercial como "Disregard of Legal Entity", dos ingleses. Embora em nenhum momento tenha feito alusão a este fenômeno do mundo comercial, foi, na realidade, o que pretendeu quando desconheceu os negócios realizados pelas pessoas jurídicas envolvidas e se deteve nas pessoas físicas que teriam agido por intermédio dessas empresas.

A única saída, no campo tributário, seria terem os fiscais invocado o art. 126 do CTN, cujo inciso III determina:

"Art. 126 - A capacidade tributária passiva independente:

.....

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."



Acontece que faltou à fiscalização demonstrar a existência dessa "unidade econômica" por parte da tal sociedade de fato, conforme provarei.

A fiscalização se fixou no quadro demonstrativo de fls. 5, intitulado "VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM 1984". Aí estão relacionadas empresas com existência real, que emitiram as notas fiscais e se responsabilizaram pelas vendas. Logo, não há como desconhecer o fato e autuar pessoas físicas. Fosse assim, toda vez que se quisesse punir um sócio criar-se-ia uma "sociedade fato", alegando-se que não foi a empresa que emitiu a documentação, mas o sócio. Toda vez, por exemplo, que a fiscalização se deparasse com o fenômeno das "notas calçadas" apelaria para a figura da sociedade de fato.

O auto de infração é inconsistente, a partir da primeira frase, onde se diz que o lançamento é efetuado com base no art. 676, I, do RIR/80. Este dispositivo determina que se proceda a lançamento de ofício quando o contribuinte não apresentar declaração. Ora, para haver lançamento seria necessário que se tratasse de contribuinte, o que a fiscalização não provou.

O que é um contribuinte? De acordo com o art. 121 do C.T.N., parágrafo único;

"O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador."

Duas coisas faltaram neste processo para que se aplicasse esta definição legal de contribuinte:

- a) a prova da relação direta das pessoas envolvidas;
- b) a prova da ocorrência do fato gerador.

Conforme se provará, os autuantes engendraram a figura da "sociedade de fato", quando os fatos aconteceram em rela-



ção a sociedades de direito, existentes e reais. Pelo menos, não houve prova cabal da inexistência dessas pessoas jurídicas.

Em que consistiu a infração? Dizem os autuantes ter ocorrido a hipótese do art. 399, I, do RIR/80, segundo o qual"

"Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172.

....."

Também aqui a hipótese legal supõe:

- a) existência de contribuinte;
- b) obrigação de este apurar o lucro real;
- c) ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou não elaboração de demonstrações financeiras.

Pergunta-se: por que as duas pessoas físicas em questão formariam um "contribuinte de fato" e por que estariam obrigadas a apurar lucro real? Por que tal exigência não se fez contra as empresas que emitiram as notas fiscais em referência?

A multa também é estranha. Foi aplicada pelo fato de o "contribuinte" se valer de meios fraudulentos (utilização de "notas frias") para acobertar a entrada ilegal de mercadoria estrangeira no País e por ter emitido notas fiscais falsas (em nome de outras firmas) na venda dessas mercadorias no mercado interno. Pergunta-se:

- a) se houve entrada ilegal de mercadoria, por que não houve o respectivo processo fiscal na área aduaneira? Se hou



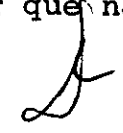
ve contrabando, qual a prova de sua existência? Se, mais adiante, a própria fiscalização irá dizer que as mercadorias entraram no País mediante importação feita por empresas, como explicar a atuação das pessoas físicas como "sociedade de fato"?

b) Se as notas fiscais enumeradas pelos autuantes são de outras empresas, qual a prova de que duas pessoas físicas emitiram essas notas em nome das empresas das quais eram sócias?

As fls. 5 encontra-se um quadro demonstrativo intitulado VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM 1984. A primeira empresa apontada é a ZIPA COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., cujas notas fiscais de fls. 302/311 foram trazidas ao processo para provar a alegação dos fiscais no sentido de que as pessoas físicas em questão se serviram dessa empresa. O que se nota, no entanto, é a existência de documentos emitidos por uma empresa que tem existência real, está cadastrada no CGC do Ministério da Fazenda e obedeceu aos demais requisitos legais. No caso, o mais importante seria a prova de que os Srs. Leonel Heitor e Henrique Alberto emitiram essas notas fiscais, prova esta que não foi feita.

Se uma empresa tem existência jurídica, ainda que só no papel, contra ela é que deve ser dirigida a ação fiscal, não sendo permitido "criar-se" uma sociedade de fato, também no papel, para se punir contrabandistas.

As fls. 6 foi inserido um termo de declaração no qual a empresa ZIPA afirmara, segundo dizem os autuantes, que não possuía no estabelecimento os livros e documentos contábeis e fiscais exigidos pela legislação vigente. Poderia possuí-los no entanto, em outro local. Por que não intimaram os fiscais diretamente a empresa? Tomaram depoimento de uma pessoa qualquer, que não tem qualquer responsabilidade em nome da empresa, ou que, pelo menos, não demonstrou possuir tal qualificação. Se a empresa existe, o correto teria sido a fiscalização intimar a pessoa jurídica diretamente e não tomar um depoimento de uma pessoa qualquer, ainda que seja empregado da empresa. Por que não arbitraram o lucro



da empresa que emitiu as notas fiscais? As notas fiscais emitidas por uma pessoa jurídica evidenciam ter ela efetuado vendas e, por conseguinte, obtido receitas. O correto teria sido intimar a empresa a comprovar a escrituração dessas notas fiscais e o oferecimento do respectivo lucro à tributação.

Suponhamos que a empresa ZIPA tenha oferecido à tributação os resultados obtidos com as alienações que ora são objeto do presente feito. A Fazenda estaria se locupletando ilícitamente, pois estaria recebendo imposto da ZIPA e, agora, da tal "sociedade de fato" engendrada pela fiscalização.

O próprio Pedido de Informações e Esclarecimentos de fls. 29 já envolve juízo precitado dos fiscais, quando escreveram: "Ficam os contribuintes acima qualificados" (referiam-se aos srs. Henrique Alberto Meziat Lessa e Leonel Heitor Cunha), "quer como pessoas físicas associadas para a prática de atos de comércio, sem registro, quer como sociedade de fato ou em conta de participação, ou, ainda, como sócios extensivos das firmas...." Ora, a resposta só poderia ser a fornecida pelas pessoas físicas em questão e que se encontra às fls. 33: "... não têm os impugnantes como atender à intimação apresentada, eis que toda a papelada, que pudesse interessar ao Fisco Federal já foi arrecadada pelos seus Agentes, quando, em ato de fiscalização levada a efeito, ao inteiro arrepio da lei, diga-se desde logo, recolheram "farta documentação" (expressão usada no respectivo auto de infração), na rua Santa Clara, nº 50, salas 1014 e 1105, nesta Capital, às 15:00 horas do dia 19 de junho corrente. Pois bem, como podem os impugnantes responder às exigências do Fisco, se esta já se acha de posse de tudo quanto lhe possa ser útil para extrair as informações desejadas? Da arrecadação dessa "farta documentação" não se deixou, aliás, como seria de regra, qualquer termo ou relação dos mesmos, nem se passou recibo da sua retirada...! "

A fiscalização, data venia, agiu precipitadamente, pois se queria punir contrabandistas poderia ter utilizado melhor a documentação de fls. 14 a 250, inclusive oficiado aos bancos para fornecerem mais extratos bancários das pessoas físicas envolvidas.



O Regulamento do Imposto de Renda prevê a tributação baseada em sinais exteriores de riqueza e em acréscimo patrimonial não comprovado. Se tivessem comparado a declaração de bens, os extratos bancários, os sinais exteriores de riqueza, etc. teriam chegado às pessoas físicas dos sócios, que, certamente, não teriam como explicar um movimento bancário tão significativo. O que não poria a fiscalização é ter criado a figura da "sociedade de fato", sem qualquer respaldo na realidade das coisas, ou, pelo menos, sem comprovar a existência dessa sociedade de fato.

O Relatório de Auditoria Fiscal de Imposto de Renda, de fls. 653, inicia-se com a afirmativa de terem os autuantes contratado um tal Sylvio Antonio Machado de Mendonça que disse trabalhar para as empresa ZIPA, POLYMERS e EQUITÉCNICOS, todas de interesse dos dois negociantes mencionados. E acrescentaram: "Como se verá mais adiante, essas três firmas, como outras mais, eram utilizadas indistintamente por aqueles negociantes para colocar em diversas praças do País as mercadorias estrangeiras que importavam ilegalmente." Ora, esse fenômeno de o sócio agir em nome da sociedade é típico da pessoa jurídica, pois esta não tem existência material. Daí, por exemplo, a célebre TEORIA DO ÓRGÃO tão estudada em Direito Comercial. Por outro lado, existe um princípio a nortear a ação fiscal, que é o PRINCÍPIO DA ENTIDADE. Isto significa que a pessoa jurídica é uma ENTIDADE distinta das pessoas físicas dos sócios e a contabilidade e os registros respectivos são mantidos pela entidade, como pessoa distinta da dos sócios. Pouco importa que o sócio se utilize da sociedade para realizar negócios, pois é da própria natureza das coisas que isto aconteça, mormente em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. No mundo do direito quem opera é a sociedade.

É bem verdade que o Direito Comercial criou na Inglaterra a figura da "disregard of legal entity" e alguns juizes brasileiros já aplicaram esta doutrina no Brasil. A aplicação desta teoria no campo tributário haveria de ser levada a efeito com muito cuidado, sobretudo porque predomina em nosso direito o princípio da estrita legalidade.



Disseram mais os informantes: "Como nos processos fiscais anteriores, referentes ao ingresso ilegal no País de mercadorias de procedência estrangeira, ficasse caracterizada a existência de uma sociedade de fato..." Pergunta-se: que processos fiscais anteriores são estes? Por que juntaram os autuantes a este processo as provas de que ficou caracterizada a existência de uma sociedade de fato? Além do mais, se as empresas ZIPA, POLYMERS e EQUITÉCNICOS importaram irregularmente, por que não foram feitos processos contra elas? O único processo contra os interessados mencionado nos autos é um referente a IPI, a respeito qual se falará adiante.

Consta do processo, por exemplo, que a empresa ZIPA não só existia mas também operava, conforme alegaram os próprios fiscais, às fls. 659: "... fica provado a sociedade que as notas fiscais de compras de mercadorias escrituradas no livro de Registro de Entradas da ZIPA de São Paulo SÃO TODAS FALSAS." Ora, como se pode fazer semelhante assertiva, se não existe processo específico contra a ZIPA? Se ela foi a emitente das notas fiscais, por que não a intimaram a comprovar a veracidade dessas emissões?

Um dos princípios mais elementares de direito é o de que ninguém poderá ser condenado sem antes ter sido ouvido. Por que não se deu oportunidade a esta empresa para se defender?

O contrato de fls. 613/616 referente à compra e venda de equipamento, celebrado entre a EMPRESA DE PROCESSAMENTO DE DADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL-DATAPREV e a empresa ZIPA COM. E EXPORT. LTDA. é um contrato avençado por uma empresa do Governo e seria temerário concluir-se, sem provas, que se tratou de contrato para selar um contrabando. O acordo aí está, foi devidamente celebrado e representa um acordo de vontades que não pode ser menosprezado só porque se entendeu que foi celebrado para introdução ilegal no País de equipamento importado.

Ainda quando a fiscalização procurou trazer provas para o processo, agiu arbitrariamente. Por exemplo, quando se disse às fls. 660: "As notas fiscais faturas nºs 1963 e 1991,



série única, de TRIPARTS COMERCIAL LTDA., de São Paulo, relativas a venda de mercadorias para a EMPRESA DE PROCESSAMENTO DE DADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (fls. 600) e para o BANCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (fls. 602), são falsas, conforme esclarecem os relatórios de fls. 593/596 e a diligência de fls. 597/599. As verdadeiras notas fiscais de iguais números se encontram às fls. 601 e 603. "Note-se primeiramente, que estavam envolvidas na operação duas entidades estatais, que nem sequer foram ouvidas. Afinal, se a DATAPREV e o BANERJ estavam envolvidos, por que não se juntou ao processo as investigações feitas nesses dois organismos? Isto sem falar na falta de prova de que as notas fiscais de fls. 597/599 correspondem às notas falsas, etc. De qualquer forma, a questão seria sempre a mesma: se a ZIPA ou outra empresa agiu fraudulentamente a ação fiscal deveria ser dirigida contra elas e não contra as pessoas físicas citadas pela fiscalização, sobretudo se tais afirmativas são feitas sem a demonstração da efetiva ilação entre essas pessoas e as pessoas jurídicas contratantes.

Às fls. 660 disseram os autuantes que as notas fiscais objeto do arbitramento levado a efeito contra a "sociedade de fato" representavam negócios que achavam escriturados no livro clandestino encontrado em poder dos sócios envolvidos. Lamentavelmente, faltou um demonstrativo desta parte, pois compulsando-se a cópia do referido livro que se acha às fls. 63/84 não se consegue identificar tal ilação. Por outro lado, se conforme consta da relação de fls. 5, as notas fiscais impugnadas pela fiscalização se encontram em consonância com o livro Registro de Saídas da ZIPA como provar que foram as pessoas físicas que emitiram tais notas?

Seria inútil prosseguir numa análise mais profunda e mais delongada deste processo. O que relatei serve à sociedade para demonstrar não caber razão à fiscalização ao ter abandonado a via mais difícil de investigação das declarações das pessoas físicas e na ida a cada uma das empresas envolvidas para uma auditoria mais profunda. Como o auto se encontra, é óbvio ter havido erro na identificação do sujeito passivo.

O mesmo feito foi julgado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, sendo objeto do Acórdão nº 201.64.094, de 27.01.87, assim ementado:

"IPI - PROCESSO FISCAL - Sujeito passivo. Infração verificada em firma regularmente existente: incabível a lavratura de auto de infração em que são eleitos como sujeito passivos as pessoas dos sócios, em vez de a firma fiscalizada, ressalvada, contudo, a responsabilidade pessoal daqueles sócios, mas nos termos previstos no CTN. Ação fiscal nula, por ilegitimidade de parte."

O Relator da matéria foi o Cons. Haroldo Braga Lobo, de cujo voto ressaltou o seguinte trecho:

"Não vejo sentido, tampouco sustentação jurídica, no caso em exame, para, a partir de uma fiscalização realizada no estabelecimento de uma firma, eleger como sujeito passivo da obrigação e responsável pelo seu cumprimento uma imaginária "sociedade de fato", constituído pelos sócios da firma fiscalizada.

Com efeito, verifica-se pela denúncia que encapa o presente, conforme expresso no auto de infração de fls.:

"No exercício de atribuições inerentes ao cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, após infrutíferas andanças por endereços diversos, logramos, finalmente, localizar, no acima consignado, a empresa ZIPA COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA... e aí estando, demos início à fiscalização de rotina..."

É evidente que, se a firma existe, se foi fiscalizada e se aí foram encontradas irregularidades, a ação fiscal só pode se efetuar contra a referida firma.

Qualquer obrigação tributária que decorra da dita fiscalização, há de ter como responsável pelo seu cumprimento a mencionada firma, evidentemente com os reflexos que a lei possa atribuir na pessoa dos seus diretores e/ou sócios.



Por essas razões - e sem prejuízo de eventual correção da responsabilidade - voto no sentido de declarar nula a ação fiscal, por ilegitimidade passiva."

Note-se que as pessoas físicas envolvidas eram as mesmas que são acusadas de, neste processo, terem atuado como "sociedade de fato".

Em conclusão, conforme acentuou muito bem o 2º Conselho de Contribuintes, não é possível, mesmo em se tratando de ação criminosa, deixar de lado a consideração da pessoa jurídica que operou para se criar uma "sociedade de fato" a fim de punir os sócios.

Em segundo lugar, ainda não existe, no Brasil o crime praticado por pessoa jurídica, embora já previsto em tese. Em casos, como o presente, faz-se a autuação contra a pessoa jurídica e, em seguida, intenta-se a ação penal contra os sócios a fim de pedir ao Judiciário a punição do crime por eles praticado.

Em terceiro lugar, se a intenção dos fiscais foi a de punir os sócios, bastaria intimá-los a comprovar a movimentação dos seus extratos bancários. Haveria possibilidade, ainda, de se levantar o acervo de bens desses sócios e ver se estavam embasados em rendimentos declarados e oferecidos à tributação.

Em quarto lugar, como a pessoa jurídica não tem existência real, a punição de uma empresa repercute nos sócios. Ora, no caso deveriam os fiscais ter aberto a ação fiscal nas empresas ligadas a essas duas pessoas físicas e, se fosse o caso, arbitrar o lucro das jurídicas ou, ainda, caso não mais existissem, intimar os sócios.

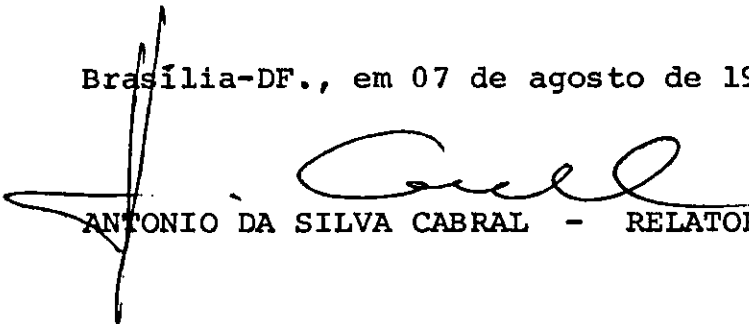
Não é cabível ser conivente com ação policial e tentar punir contrabandistas mediante imposto de renda. Um erro não justifica o outro. Todos nós já sofremos na pele os efeitos da violência que desafortunadamente grassa nesse País. A população tem suas casas arrombadas, as crianças sofrem espancamentos ,

os velhos são menosprezados, os crimes do colarinho branco ficam impunes e até a infração galopante que corrói os salários achatados se transformou em violência contra o cidadão comum. Diante de tudo isto não se pode, de maneira alguma, aprovar o esquadrão da morte, embora a intenção de seus componentes seja boa, pois não se pode condenar alguém à morte sem antes ter ele oportunidade, pelo menos, de se defender e, sobretudo, porque o esquadrão da morte também é ilegal e criminoso.

Quem lê o presente processo chega a pensar que a fiscalização tem razão e é necessário acabar com contrabandistas e com a impunidade neste País. Não é desta forma, no entanto, que se há de fazer justiça!

Por todo o exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de se acolher a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

Brasília-DF., em 07 de agosto de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR